J.-M. CAQUAS
ORGANISATEUR-CONSEIL DE COMPTABILITÉS

Initiation algébrique à la Comptabilité à parties doubles

EXPOSÉ SUCCINCT DES PRINCIPES DE LA COMPTABILITÉ A PARTIES DOUBLES DU FONCTIONNEMENT DES LIVRES ET DE LA PRÉSENTATION DU BILAN.

LE ROLE D'UNE COMPTABILITÉ RATIONNELLE DANS L'ORGANISATION GÉNÉRALE D'UNE ENTREPRISE : PERMANENCE DE L'INVENTAIRE ; BILANS ET RÉSULTATS MENSUELS.

Extrait de la Revue " **La Comptabilité et les Affaires** "

G.-et-M. RAVISSE
Éditeurs
7, RUE DES GRANDS-DEGRÉS
PARIS (Ve)

LA COMPTABILITÉ ET LES AFFAIRES
Revue mensuelle de technique comptable et de gestion méthodique des entreprises
22, RUE DE L'ARCADE
PARIS (VIIIe)

Initiation algébrique

à la

Comptabilité à parties doubles

DU MÊME AUTEUR

Organisation et Comptabilité des Transports automobiles : Prix de revient d'exploitation et de réparation. — 1920, Dunod, éditeur, 6 francs.

Le Contrôle des Magasins d'outillage : Conditions de sécurité du contrôle, comptabilité, inventaire, amortissement. — Article paru dans le magazine « *Mon Bureau* », 15 avril 1921.

Comptabilité d'inventaire permanent et d'approvisionnement des Magasins industriels : application des cylindres à calculs logarithmiques. — Articles parus dans la revue « *Produire* », 10 et 25 avril 1921.

Étude d'un dispositif de journal centralisateur et de situation mensuelle permettant la suppression du Grand Livre des Comptes généraux. — « *La Comptabilité et les Affaires* », octobre 1921.

La Comptabilité des prix de revient en fonderie. — « *Produire* », 10 et 15 novembre 1921 (*épuisé*).

Organisation administrative industrielle appliquée à la Construction mécanique en série. — 1923, Dunod, éditeur, 10 francs.

Des différentes conceptions du prix de revient. — Rapport présenté au 1er Congrès de l'Organisation scientifique, Paris 1923. — Compte rendu des travaux du Congrès publié par la *Conférence de l'Organisation Française*, 44, rue de Rennes, Paris, 20 francs.

La Comptabilité d'un garage. — *La Comptabilité et les Affaires*, 22, rue de l'Arcade, Paris, 1 fascicule : 2 fr. 50.

J.-M. CAQUAS
ORGANISATEUR-CONSEIL DE COMPTABILITÉS

Initiation algébrique à la Comptabilité à parties doubles

EXPOSÉ SUCCINCT DES PRINCIPES DE LA COMPTABILITÉ A PARTIES DOUBLES
DU FONCTIONNEMENT DES LIVRES ET DE LA PRÉSENTATION DU BILAN.

LE ROLE D'UNE COMPTABILITÉ RATIONNELLE
DANS L'ORGANISATION GÉNÉRALE D'UNE ENTREPRISE :
PERMANENCE DE L'INVENTAIRE ; BILANS ET RÉSULTATS MENSUELS.

Extrait de la Revue " **La Comptabilité et les Affaires** "

G.-et-M. RAVISSE
Éditeurs
7, RUE DES GRANDS-DEGRÉS
PARIS (V^e^)

LA COMPTABILITÉ ET LES AFFAIRES
Revue mensuelle de technique comptable
et de gestion méthodique des entreprises
22, RUE DE L'ARCADE
PARIS (VIIIe)

INTRODUCTION

Les expressions « comptabilité à partie simple » et « comptabilité à parties doubles » évoquent, dans l'esprit du lecteur d'un manuel de comptabilité, deux méthodes bien distinctes d'enregistrer les opérations d'une entreprise.

Cependant, la comptabilité à partie simple n'est pas à proprement parler une méthode, mais plutôt un expédient, et malgré la perspective que laisse entrevoir son appellation séduisante, elle ne saurait arriver à donner fréquemment et rapidement la situation d'une affaire de moyenne importance.

La méthode à parties doubles est pratiquement la seule employée aujourd'hui, et qui dit comptabilité suppose cette méthode, le dualisme des comptes étant l'expression rationnelle des opérations économiques. Ses principes se prêtent à l'organisation de contrôles multiples, en vue notamment de l'obtention des prix de revient. Dans une entreprise industrielle, tout ce qui entre avec une valeur d'achat doit être suivi jusqu'à sa sortie ou sa réforme par un enregistrement méthodique de toutes les transformations intérieures de l'usine : la comptabilité à parties doubles pourvoit à ce besoin.

Il n'est pas rare cependant de rencontrer des techniciens ou des personnes versées dans les affaires, à qui les notions de comptabilité sont presque totalement étrangères, soit parce qu'elles ne leur ont pas été enseignées dans les écoles, soit parce que l'enseignement qui leur a été donné pour cette branche de connaissances accessoires ne leur a laissé qu'un souvenir peu durable. C'est principalement à ces personnes qu'est destinée cette brève étude dans laquelle, sous forme de démonstration algébrique, l'auteur expose le mécanisme de la comptabilité à parties doubles avec les notions indispensables pour comprendre le fonctionnement des livres et le bilan.

J.-M. Caquas,
22, Rue de l'Arcade, Paris (VIIIe).

I. — EXPRESSION DES RÉSULTATS D'UNE ENTREPRISE

Considérons une entreprise dans laquelle il n'existe pas de comptabilité. Nous supposons toutefois que d'après des notes prises en l'absence de comptabilité méthodique (c'est en somme ce que fait la comptabilité à partie simple), il est possible de relever les éléments de la situation active et passive de cette entreprise à une date déterminée.

Cherchons les *résultats*, c'est-à-dire les bénéfices ou les pertes réalisés par cette entreprise, dont nous représentons le capital initial par C.

A cet effet, nous dressons le *bilan*, c'est-à-dire un état comportant deux divisions :

1° *L'actif*, ou énumération des biens de l'entreprise avec leur valeur : moyens d'action (terrains, constructions, matériel, outillage, matières premières, marchandises, etc...); disponibilités (fonds en caisse ou en banque); créances (sommes dues par les clients ou autres correspondants). Appelons A le total de l'actif.

2° Le *passif* ou énumération des dettes de l'entreprise envers les tiers (prêteurs, fournisseurs ou autres correspondants). Nous représentons par P le total du passif.

L'actif A représentant la somme de tout ce que possède l'entreprise, si nous en retranchons le total P des dettes envers les tiers, nous obtiendrons la différence $A - P$ qui est le *capital* de l'entreprise au moment envisagé, c'est-à-dire ce qui lui resterait en propre après réalisation de l'actif et extinction du passif. En représentant par C' ce capital, nous avons :

$$(1) \quad A - P = C'$$

Étant donné que le capital primitif de l'entreprise était C, la différence :

$$(2) \quad C' - C = R$$

représente les *résultats* obtenus depuis le début de l'entreprise, résultats qui sont des *bénéfices* si R est positif, ou des *pertes* si R est négatif.

Les deux égalités précédentes peuvent s'écrire :

$$(1) \quad A = P + C'$$
$$(2) \quad C' = C + R$$

d'où

$$(3) \quad A = P + C + R$$
$$(4) \quad A - P - C - R = 0$$

Ces deux dernières égalités nous donnent, on va le voir, l'explication du mécanisme de la comptabilité à parties doubles.

II. — LE BILAN

L'égalité (3) est la formule générale du bilan, dont la présentation classique est la suivante :

D'une part l'actif, dont le total est égal à A;

D'autre part, sous la rubrique « passif » :

1° Le passif proprement dit P (dettes envers les tiers),

2° Le capital initial C

3° Les bénéfices R

} constituant ce qu'on peut appeler les dettes de l'entreprise envers les associés ou le propriétaire unique.

Le total $P + C + R$ est égal à A, l'addition de la rubrique « passif » étant égale à la somme de l'actif par suite de l'adjonction au passif proprement dit du capital initial et des bénéfices.

Cette disposition s'applique dans le cas où R est positif (bénéfices); dans le cas où R est négatif (pertes), il n'est pas déduit du passif, mais ajouté à l'actif, la formule du bilan devenant alors

$$A + R = P + C$$

La mention « Profits et pertes » figurant dans la rubrique « actif » d'un bilan signifie donc une perte. L'introduction de cet élément fictif dans l'actif n'est pas le fruit de l'imagination fantaisiste des comptables, mais cette inscription est la résultante mathématique du fonctionnement des comptes, ainsi qu'on le verra par la suite de cet exposé.

III. — LES ÉCRITURES EN PARTIE DOUBLE

Cherchons maintenant à tirer parti de la formule

$$(4) \quad A - P - C - R = 0$$

qui est l'expression du bilan à un moment déterminé.

Si, ultérieurement, à un instant quelconque, nous voulons à nouveau dresser la situation de l'entreprise, nous obtiendrons pour nouvelle expression du bilan

$$A_1 - P_1 - C - R_1 = 0$$

les variables A, P, R étant devenues respectivement A_1, P_1, R_1, par suite des opérations effectuées dans l'entreprise dans l'intervalle de temps des deux situations.

Ce raisonnement peut s'appliquer à la seule opération effectuée par l'entreprise immédiatement après que nous avons établi la première situation, et si nous représentons les variations de A, P et R respectivement par ΔA, ΔP, ΔR, il est évident que nous avons :

$$\pm \Delta A \pm \Delta P \pm \Delta R = o$$

d'où nous concluons que toute variation portant sur un terme a pour contrepartie une variation de même valeur absolue, mais de signe contraire sur l'un ou les deux autres termes. Si nous voulons obtenir d'une manière permanente la situation de l'actif, du passif et des résultats, il nous faut donc, au fur et à mesure que les opérations se présentent, noter les variations de A, P, R, sous la forme d'un ou plusieurs termes positifs et d'un ou plusieurs termes négatifs dont la somme algébrique est égale à zéro.

IV. — LE PLAN COMPTABLE. — LES COMPTES

Nous n'avons envisagé, pour faciliter la démonstration, que quatre divisions du bilan :

A Actif.
P Passif envers les tiers.
C Capital initial.
R Résultats.

En réalité, ces divisions principales font l'objet de suddivisions ou chapitres qui eux-mêmes se fractionnent en éléments appelés *comptes*. Nous aurons par exemple :

	Chapitres		Comptes
Actif	Immobilisations	a_1	Terrains.
		a_2	Constructions.
		a_3	Matériel.
		a_4	Outillage.
	Stocks et fabrications	a_5	Matières premières.
		a_6	Produits fabriqués.
		a_7	Produits en cours de fabrication.
	Disponibilités	a_8	Caisse.
		a_9	Banque.
	Créances	a_{10}	Clients.
		a_{11}	Divers.
Passif envers les tiers	Exigible à long terme	p_1	Prêteurs.
	Exigible à court terme	p_2	Fournisseurs.
		p_3	Divers.

Capital initial	C	Capital.
Résultats	r_1	Ventes.
	r_2	Prix de revient des ventes.
	r_3	Frais de vente.
	r_4	Frais généraux.
	r_5	Intérêts et agios payés.
	r_6	Intérêts et agios encaissés.
	r_7	Charges diverses.
	r_8	Produits divers.
	r_9	Exploitation.
	r_{10}	Profits et pertes de l'exercice.

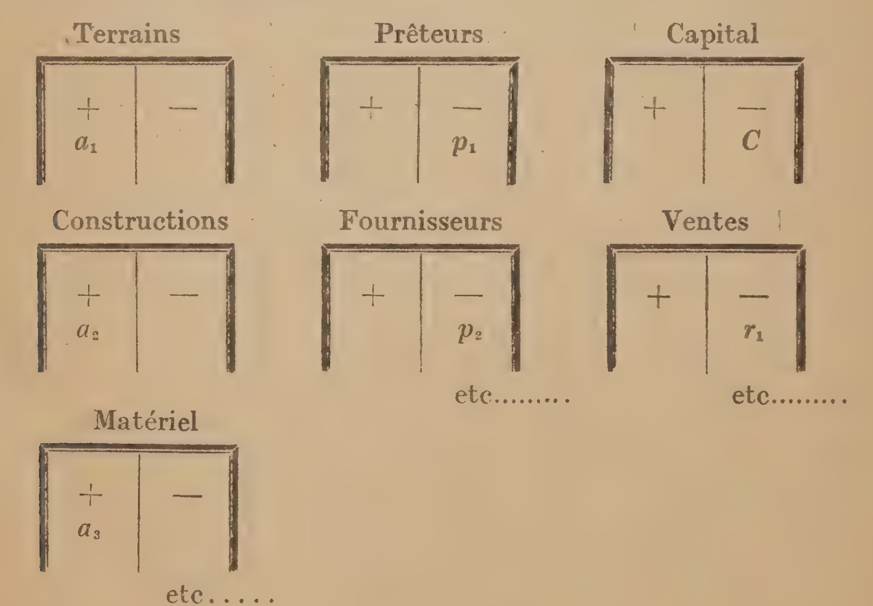
Le tableau ci-dessus constitue le *plan comptable;* sa contexture doit être étudiée pour l'application particulière à chaque entreprise. La clarté de la comptabilité dépend du soin avec lequel il a été dressé et de l'expérience professionnelle de la personne chargée de l'établir.

V. — FONCTIONNEMENT DES COMPTES; DÉBIT; CRÉDIT

Si, dans l'égalité (4) nous substituons aux lettres A, P, R, les éléments dont elles sont les sommes, en représentant ces éléments par la notation portée au plan comptable, nous avons :

$$a_1 + a_2 + a_3 + a_4 + \dots + a_{11} \quad \left.\begin{array}{l} -p_1 - p_2 - p_3 \\ -C \\ -r_1 - r_2 - r_3 \dots\dots\dots -r_{10} \end{array}\right\} = 0$$

Disposons ces éléments chacun dans un *compte*, c'est-à-dire dans un cadre comportant deux colonnes, affectées l'une aux valeurs positives, l'autre aux valeurs négatives.



La colonne affectée aux valeurs positives est appelée le *débit* du compte; celle affectée aux valeurs négatives est appelée le *crédit* du compte.

Nous avons vu précédemment que l'enregistrement des variations du bilan devait se faire sous la forme d'une suite de termes dont la somme algébrique est égale à zéro. Pour déterminer les éléments affectés par les variations et le signe à donner à celles-ci, il faut analyser chaque opération. On peut avoir :

Accroissement simultané de l'actif (+) et du passif (—)
Diminution simultanée de l'actif (+) et du passif (—)
Mutation entre deux comptes d'actif (+)
Mutation entre deux comptes de passif (—)

Nous avons remarqué que les termes de l'actif étaient affectés du signe + et que les termes du passif étaient affectés du signe —. Quand nous disons accroissement simultané de l'actif et du passif, il est sous-entendu qu'il s'agit de l'addition algébrique de variations de même signe que les valeurs primitives. Ce sera le cas, par exemple, d'un achat à terme de matériel à un fournisseur. En nous rappelant que nous avons désigné par le symbole a_3 le matériel et par le symbole p_2 les fournisseurs, les variations résultant de l'opération se traduiront par

$$(5) \quad \underset{\textit{Matériel}}{+ \Delta a_3} \quad \underset{\textit{Fournisseurs}}{- \Delta p_2} = 0$$

puisqu'il s'agit d'un accroissement de l'actif au poste matériel et d'un accroissement du passif au poste fournisseurs.

Inversement, quand nous disons diminution simultanée d'actif et de passif, nous entendons la soustraction de variations de même signe que les valeurs initiales. C'est le cas d'un paiement à un fournisseur, opération qui se traduit par une diminution de l'actif en caisse :

$$\underset{\text{Valeur initiale}}{+ a_8} \quad \underset{\text{Variation}}{- (+ \Delta a_8)}$$

et par une diminution du passif fournisseurs :

$$\underset{\text{Valeur initiale}}{- p_2} \quad \underset{\text{Variation}}{- (- \Delta p_2)}$$

Mais en comptabilité on ne fait pas de soustractions : on applique la règle de la soustraction algébrique qui consiste simplement à ajouter aux valeurs primitives les variations qui les affectent, après avoir changé le signe de ces variations. L'enregistrement des variations sera donc dans ce cas :

$$(6) \quad \underset{\textit{Caisse}}{- \Delta a_8} \quad \underset{\textit{Fournisseurs}}{+ \Delta p_2} = 0$$

ou bien, pour écrire en premier lieu le terme positif :

$$\underset{\textit{Fournisseurs}}{+ \Delta p_2} \quad \underset{\textit{Caisse}}{- \Delta a_8} = 0$$

Voyons le cas d'une mutation entre deux comptes d'actif, par exemple l'encaissement d'une créance sur un client. Nous avons dans ce cas un accroissement du compte de caisse :

$$a_8 \quad + \Delta a_8$$

Valeur initiale   Variation

et une diminution du compte clients :

$$a_{10} \quad - \Delta a_{10}$$

Valeur initiale   Variation

et la notation des variations s'écrira :

$$(7) \quad + \Delta a_8 \quad - \Delta a_{10} = 0$$

Caisse   *Clients*

Dans le cas d'une mutation entre deux comptes de passif, par exemple dans le cas du règlement direct d'un fournisseur par un bailleur de fonds nous aurons une augmentation du compte prêteurs :

$$- p_1 + (- \Delta p_1)$$

et une diminution du compte fournisseurs :

$$- p_2 - (- \Delta p_2)$$

d'où la notation :

$$(8) \quad + \Delta p_2 \quad - \Delta p_1 = 0$$

Fournisseurs   *Prêteurs*

On exprime les signes donnés aux variations en disant que le compte qui reçoit une variation affectée du signe + est *débité* et le compte qui reçoit une variation affectée du signe — est *crédité*. Dans les écritures comptables on indique d'abord le compte débité et ensuite le compte crédité, en les séparant par la préposition *à*, par exemple :

	Débit	Crédit
	—	—
Matériel...........................	1.000	
à Fournisseur		1.000
(Achat de matériel à X...)		

ce qui équivaut en employant le langage de notre exposé, formule (5) à :

Matériel...........................	+ 1.000		= 0
Fournisseur		— 1.000	

la valeur positive « Matériel » et la valeur négative « Fournisseurs » s'augmentant d'autant en valeur absolue.

C'est du moins ainsi que se présente la forme classique du livre-journal unique qui recevrait dans l'ordre chronologique l'inscription détaillée de toutes les opérations. Pratiquement, dans une organisation comptable bien comprise, des livres-journaux spéciaux sont créés pour recevoir les écritures groupées par nature d'opérations, opérations de caisse, opérations de

banque, etc...). Ces livres comportent des colonnes affectées chacune aux variations positives ou négatives d'un compte. Les totaux seulement de ces colonnes sont repris en fin de mois pour l'inscription au journal sous la forme en partie double : c'est ce qu'on appelle le *système centralisateur*.

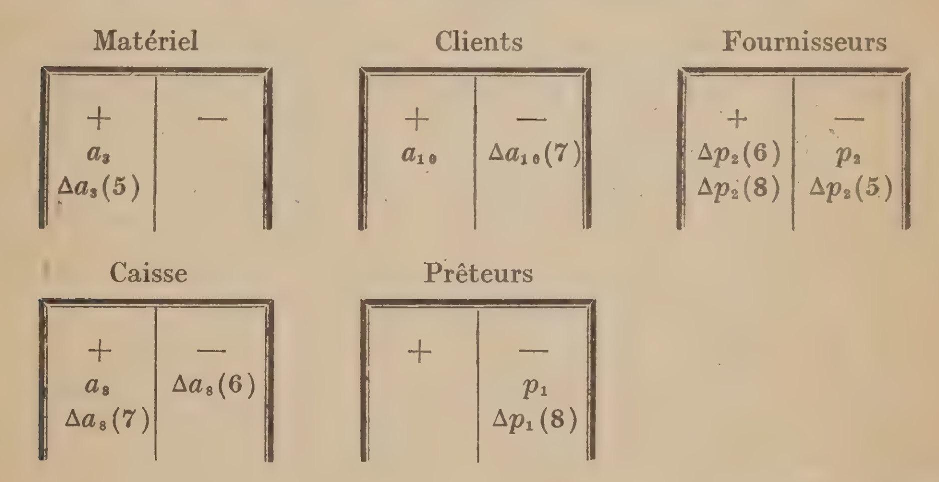
La plupart du temps, les écritures au journal, quand elles se rapportent à plus de deux comptes, s'agrémentent des libellés suivants :

« *Les suivants à (tel compte)* »
ou « *(Tel compte) aux suivants* »
ou « *Les suivants aux suivants* »

vieilles formules d'allure un peu cabalistique auxquelles l'énumération pure et simple des comptes peut, sans inconvénient, être substituée, mais qui sont encore respectées par les meilleurs auteurs.

VI. — BALANCE DES COMPTES

Si nous reprenons les petits compartiments par lesquels nous avons figuré nos comptes, dans lesquels nous avions déjà reporté les valeurs résultant du bilan, et si nous y transcrivons les quatre opérations (5) (6) (7) (8), les comptes affectés par ces variations se présentent ainsi :



Nous avons ouvert les comptes d'après une suite de termes positifs et négatifs dont le total est égal à zéro. Nous y avons ajouté les notations des variations sous la forme de termes positifs et négatifs dont le total pour chaque variation est égal à zéro. Il s'ensuit que le total des termes primitifs et de leurs variations est lui-même égal à zéro, et il est évident que le total en valeur absolue de tous les termes positifs (débit des comptes) est égal au total en valeur absolue de tous les termes positifs (crédit des comptes). Ce principe est appliqué pour le contrôle des écritures par la *balance des comptes* que l'on présente sous la forme suivante :

Comptes	Totaux		Bilan	
	Débit +	Crédit —	Soldes débiteurs +	Soldes créditeurs —
Immobilisations				
Terrains.				
Constructions, etc...				

(Énumération des comptes dans l'ordre du plan comptable.)

Dans les colonnes Totaux sont reportés les totaux des débits et des crédits des comptes. Dans les colonnes de *soldes* sont indiquées les différences entre les deux colonnes précédentes portées sous le signe du chiffre le plus élevé. Les colonnes de soldes donnent les chiffres du nouveau bilan résultant des variations qui ont été enregistrées. Leurs totaux sont égaux; en effet :

Soldes débiteurs = (*Débit* — *Crédit*) de m comptes.

Soldes créditeurs = (*Crédit* — *Débit*) de n comptes

et en retranchant membre à membre ($m + n$ représentant l'ensemble des comptes) :

Soldes débiteurs — *soldes créditeurs* = *Débit* — *Crédit* = *o* d'où *soldes débiteurs* = *soldes créditeurs*. Ces soldes satisfont donc à l'équation du bilan.

VII. — NOTATION JOURNALIÈRE DES OPÉRATIONS

Les variations journalières sont notées sur des registres ou documents plus ou moins nombreux et dont la conception dépend de la nature et de l'importance des opérations. Ces documents constituent ce que l'on appelle les journaux d'origine qui eux-mêmes sont résumés en un journal centralisateur réunissant les opérations mois par mois. Le journal centralisateur ne reprend que le total des variations de chaque compte d'après chaque journal d'origine.

VIII. — JOURNAL CENTRALISATEUR ET SITUATION MENSUELLE

La pratique m'a amené à adopter pour le journal centralisateur le dispositif suivant :

Débit					Nomenclature des comptes	Crédit				
Journal Caisse	Journal Banque	etc...	.....	Total Débit		Journal Caisse	Journal Banque	etc...	.....	Total Crédit
					Immobilisations					
					Terrains					
1.500	500			2.000	Constructions	125				125
					etc.....					

Une page est utilisée pour chaque mois. Elle comporte dans la colonne centrale la nomenclature complète des comptes dans l'ordre du plan comptable. Les variations des comptes totalisées sur chaque journal d'origine sont reportées dans les deux colonnes portant le titre du journal, en regard des comptes qu'elles affectent, tant au débit qu'au crédit. Les deux colonnes portant le titre d'un journal doivent donc présenter des totaux égaux.

Tous les journaux d'origine ayant été ainsi reportés au journal centralisateur, il est procédé à l'addition horizontale dans les colonnes « total du débit » et « total du crédit » des variations positives et négatives en regard de chaque compte. Les totaux de ces deux colonnes doivent être eux-mêmes égaux.

Les variations du mois étant ainsi obtenues en un seul chiffre positif et un seul chiffre négatif pour chaque compte, il ne reste plus qu'à ajouter ces variations à la situation en fin du mois précédent pour avoir la situation présente. C'est ce qu'on fait sous la forme suivante :

Nomenclature des comptes	Bilan au 31 décembre 1923		Opérations du mois de janvier 1924		Situation au 31 janvier 1924	
	Actif +	Passif —	Débit +	Crédit —	Actif +	Passif —
Immobilisations						
Terrains	100.000				100.000	
Constructions, ...	50.000		2.000	125	51.875	
etc	....				....	

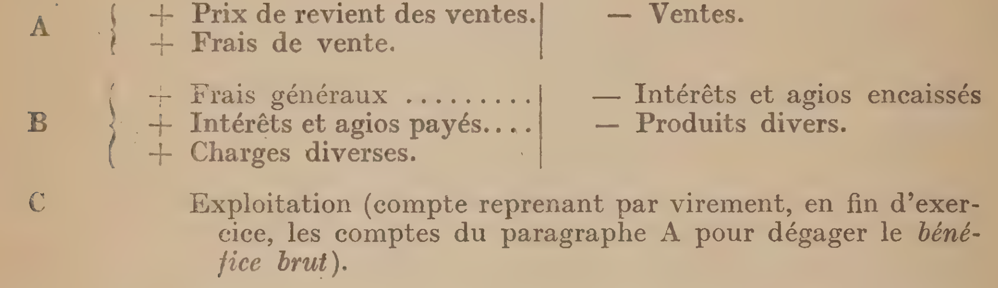
Le journal centralisateur appelé aussi journal général préconisé par les auteurs classiques et habituellement employé est libellé sous la forme d'écritures dont il a été donné plus haut des exemples; il nécessite la tenue d'un grand livre général comportant un feuillet ouvert à chaque compte où sont reportées les écritures du journal centralisateur. Pour établir la situation mensuelle, on totalise sur chaque feuillet les débits et les crédits du compte. Le procédé qui vient d'être exposé a l'avantage de condenser le journal centralisateur sous une forme schématique et de supprimer le grand-livre général en passant directement du journal à la situation mensuelle.

IX. — COMPTES DE RÉSULTATS FRAIS DE FABRICATION — FRAIS DE VENTE FRAIS GÉNÉRAUX

Au début de cette démonstration, le compte « Résultats » supposé unique a été envisagé comme présentant un solde créditeur (cas d'un solde bénéficiaire) prenant place au passif avec un signe négatif et représentant une dette de l'entreprise envers les associés ou envers l'exploi-

tant unique. Si, par suite de variations ultérieures, les éléments positifs viennent à dépasser les éléments négatifs, le solde de ce compte à la balance générale devient positif, et il représente une créance de l'entreprise sur les associés ou le propriétaire, venant en contre-partie de la dette représentée par le capital primitif.

La division des comptes au plan comptable peut être poussée à un degré plus ou moins avancé, suivant les besoins. Le chapitre « résultats », notamment, fait l'objet d'un certain nombre de comptes divisionnaires ayant pour objet de le décomposer en ses éléments positifs et négatifs qui sont :



A	+ Prix de revient des ventes. + Frais de vente.	— Ventes.
B	+ Frais généraux .... + Intérêts et agios payés.... + Charges diverses.	— Intérêts et agios encaissés — Produits divers.

C Exploitation (compte reprenant par virement, en fin d'exercice, les comptes du paragraphe A pour dégager le *bénéfice brut*).

D Profits et pertes de l'exercice (compte reprenant le bénéfice brut et les comptes du paragraphe B pour obtenir le *bénéfice net* de l'exercice).

Cette décomposition du chapitre des résultats et l'application des opérations aux subdivisions ainsi déterminées sont de la plus grande importance. Quelle que soit la manière de classer les éléments, le résultat final est le même, disent les esprits simplistes, mais la comptabilité n'a pas seulement pour but d'enregistrer un résultat acquis, elle doit être un *organe de prévision*. Or, pour en tirer des éléments de prévision, il est nécessaire de grouper tous les chiffres qui sont fonction d'une même variable.

Par exemple, on englobe souvent sous l'appellation trop large de « frais généraux » un certain nombre de dépenses qui, analysées judicieusement, se répartissent dans l'industrie en trois catégories :

a) *Frais de fabrication* qui sont fonction du travail de l'usine;

b) *Frais de vente*, qui sont fonction du chiffre d'affaires;

(Les deux bases : travail de l'usine et chiffre d'affaires, bien qu'ayant une étroite corrélation ne sont cependant pas toujours proportionnelles, en raison de l'importance plus ou moins considérable des produits qui peuvent être achetés finis en vue d'opérations commerciales pures, ou en vue de les incorporer aux produits fabriqués; en outre les travaux en cours et les produits fabriqués en stock au commencement et à la fin de l'exercice constituent d'autres facteurs qui viennent détruire la proportionnalité entre l'activité de la fabrication et le chiffre d'affaires.

, *Frais généraux proprement dits*, qui ne dépendent ni du travail dustriel ni du chiffre d'affaires, mais qui, au contraire, ont un certain caractère de fixité, et que l'on peut considérer comme pratiquement invariables pour un régime d'exploitation déterminé.

Les frais de la catégorie *a* doivent être incorporés dans le prix de revient de fabrication, au prorata de la main-d'œuvre, d'après des *coefficients déterminés pour chaque branche de l'usine*. Les frais de fabrication sont en effet différents, suivant qu'il s'agit d'un atelier d'ajustage, d'un atelier de forge, d'un atelier travaillant avec des machines-outils, etc., et le coefficient moyen unique qu'on emploie parfois pour l'ensemble des travaux, donne des prix de revient arbitraires : le travail qui comporte peu de frais étant évalué trop cher, tandis que le travail coûteux est sous-estimé. Cette méthode tend à faire fuir les premiers travaux sur lesquels on gagne trop, et à attirer les seconds, sur lesquels on risque de travailler à perte.

Les frais de vente (*b*) doivent être déduits du prix de vente pour obtenir le prix de vente net.

Le prix de vente net ainsi obtenu, diminué du prix de revient, donne le *bénéfice brut*, par opposition au *bénéfice net* qui est constitué par ce qui reste du bénéfice brut après déduction des frais généraux fixes, charges financières et diverses et addition des intérêts et produits divers étrangers à l'exploitation proprement dite.

Par bénéfice brut, il faut entendre ce que laisse une opération considérée isolément, par la différence entre le prix de vente net et les dépenses spécialement engagées pour l'opération, abstraction faite des frais généraux fixes.

Les frais généraux fixes, de par leur nature, ne peuvent en effet être comparés qu'au bénéfice brut global; étant une quantité constante, ils n'interviennent pas dans l'appréciation des résultats d'une opération considérée isolément. Quand le bénéfice brut réalisé sur un certain nombre d'opérations a couvert les frais généraux fixes et les charges financières, le bénéfice brut des opérations qui suivent devient du bénéfice net. Dès lors qu'une opération est productive d'un bénéfice brut, même minime, elle n'est pas onéreuse en elle-même, mais la condition d'équilibre à réaliser est d'obtenir, sur l'ensemble des opérations, un bénéfice brut suffisant pour couvrir les frais fixes, les charges financières, et assurer la répartition d'un bénéfice.

La notion du bénéfice brut fait apparaître, dans une entreprise comprenant plusieurs branches d'affaires, la nécessité d'obtenir le bénéfice brut de chaque branche au lieu d'un bénéfice brut global auquel on peut adresser des critiques analogues à celles qui s'appliquent au coefficient unique de frais de fabrication. Ce résultat est obtenu en décomposant chacun des comptes du paragraphe A en autant de sous-comptes qu'il y a de branches distinctes.

La connaissance du bénéfice brut par branche permet de distinguer les

affaires dont le faible rendement appelle des mesures spéciales, et ce... plus rémunératrices qu'il convient de chercher à développer, C'est là l... rôle prévisionnel d'une comptabilité bien comprise.

X. — PERMANENCE DE L'INVENTAIRE. COMPTABILITÉ INDUSTRIELLE

Les opérations mensuelles concernant les ventes, rassemblées par la comptabilité d'origine, se dédoublent en écritures au prix de vente et en écritures au prix de revient.

Écritures au prix de vente	*Écritures au prix de revient*
+ **Clients (ventes à terme)**	+ **Prix de revient des ventes.**
+ **Caisse (ventes au comptant)**	— **Produits fabriqués.**
— **Ventes**	

On obtient ainsi, grâce à ces écritures, à la balance des comptes, le stock de marchandises en magasin au prix de revient, et du commencement à la fin de l'exercice les totaux cumulés des ventes et des prix de revient des marchandises vendues, ce qui donne le *bilan et les résultats mensuels.* C'est le système de la *permanence de l'inventaire*, ainsi appelé parce que la valeur des stocks ressort de la comptabilité elle-même, par opposition à l'ancien système classique que caractérise l'emploi d'un compte « marchandises générales » dont le solde n'a aucune signification. Ce solde représente en effet dans une comptabilité commerciale la différence entre les entrées au prix d'achat augmentées des frais grévant les marchandises, et les sorties au prix de vente; il comporte donc, mélangé, le stock en magasin (quantité positive) et les bénéfices réalisés sur les ventes (quantité négative). Il faut éliminer le stock pour obtenir le bénéfices, ce qui explique pourquoi, avec une telle comptabilité, on ne connaît les résultats qu'une fois par an, après avoir fait l'inventaire des marchandises en magasin, travail souvent considérable qui ne va pas sans risques d'erreurs.

La permanence de l'inventaire est l'expression rationnelle de la comptabilité. Elle devrait être appliquée dans tous les commerces de gros. Dans le commerce de détail, elle présente certaines difficultés, mais des solutions satisfaisantes s'inspirant du principe général sont assez souvent réalisables.

Dans l'industrie, elle s'impose sans restriction : elle n'a plus seulement à enregistrer les sorties de marchandises vendues, mais à suivre les opérations intérieures pour obtenir le *stock de matières premières*, le *prix de revient des produits fabriqués*, et les dépenses sur *produits en cours de fabrication*. Ces opérations se traduisent par les écritures suivantes :

+ **Produits en cours de fabrication.** — **Matières premières** .... — **Main-d'œuvre** .... — **Frais de fabrication**	*Formation du prix de revient.*

Produits fabriqués	*Transfert au magasin de vente, produits fabriqués, à leur pr. de revient.*
— Produits en cours de fabrication	

Ici interviennent deux comptes qui, pour la simplification de l'exposé, n'ont pas été indiqués au plan comptable : main-d'œuvre et frais de fabrication. Ces comptes sont rangés dans une catégorie dite « comptes transitoires » : ils reçoivent respectivement au débit les paiements de main-d'oeuvre et les divers frais de fabrication. Ces éléments sont repris dans le prix de revient suivant les dispositifs de l'organisation adoptée pour le contrôle des prix de revient par la comptabilité (1).

On voit, par les écritures ci-dessus, que le compte « produits en cours de fabrication », puisqu'il est débité des éléments du prix de revient au fur et à mesure des opérations de fabrication et qu'il est crédité des produits finis au prix de revient, exprime par son solde positif les dépenses engagées sur les produits en cours de fabrication.

XI. — COMPTES DE PROVISIONS ET D'AMORTISSEMENTS

Le fonctionnement des comptes tel qu'il a été exposé admet la possibilité de créer des comptes de régularisation en contre-partie de certaines valeurs dont la réalisation présente des aléas. Par exemple, pour parer aux pertes éventuelles sur créances, on peut ouvrir un compte créditeur de provision qui, par son solde négatif, vient corriger le solde positif des créances à recouvrer. Cette manière de faire a, sur la suppression pure et simple des créances, l'avantage de laisser figurer celles-ci à l'actif pour leur valeur nominale. On ouvre de même un compte de provision pour parer à une éventualité de perte sur la réalisation de marchandises en stock, et dans le même ordre d'idées on porte à un compte de passif la valeur amortie du matériel, au lieu de la porter en diminution des comptes d'actif, afin de laisser subsister dans les écritures la valeur d'achat initiale.

Les provisions et amortissements (pour les amortissements qui n'ont pas déjà été compris dans les frais de fabrication) sont prélevés sur les résultats de chaque exercice par le débit du compte de profits et pertes.

Le bénéfice net accusé par le compte de profits et pertes après ces prélèvements est réparti entre les réserves et les dividendes ou bénéfices à distribuer. Dans le cas d'un exploitant unique, le bénéfice net est passé au crédit du compte capital.

---

(1) L'étude de ces dispositifs comporte pratiquement autant de cas particuliers que d'entreprises. A titre d'exemple d'application, voir mon ouvrage « *Organisation administrative industrielle appliquée à la Construction mécanique en petite et moyenne série.* »

CONCLUSION

Cette étude n'est, comme son titre l'indique, qu'un essai de vulgarisation appuyé sur un mode de démonstration différent de ceux généralement adoptés dans l'enseignement de la comptabilité. Elle n'a d'autre but que de faire comprendre les principes qui régissent le fonctionnement des comptes; sans avoir la prétention de dispenser le lecteur de l'étude plus complète qui lui est nécessaire si, après avoir saisi le mécanisme comptable, il veut en approfondir les applications (1).

Elle ne prétend pas non plus instaurer un système ou une méthode nouvelle de comptabilité, à l'instar des promoteurs de systèmes à noms bizarres et à modèles de registres « déposés ». Il n'y a véritablement qu'une méthode de comptabilité, celle des parties doubles; la réalisation dans le détail des livres a son intérêt au point de vue du travail matériel — et le cadre sans souplesse de registres préconçus, à appliquer uniformément dans les entreprises les plus différentes ne constitue pas à ce point de vue la solution la plus heureuse — mais ce qui importe avant tout, c'est l'organisation générale du service comptable d'après un plan rationnellement coordonné avec le fonctionnement général de l'entreprise. Voilà la formule qui, elle, est peut-être nouvelle, si l'on considère qu'elle est encore relativement assez peu répandue. Basée sur la permanence de l'inventaire, et associée à un ensemble de statistiques rationnelles, la comptabilité devient ainsi le phare qui éclaire le chef d'entreprise, en lui donnant, aussi fréquemment qu'il le veut, le chiffre de ses engagements, ses disponibilités, son bilan, ses bénéfices et tous les renseignements utiles à sa gestion.

C'est pour avoir méconnu ce rôle prépondérant de la comptabilité que trop d'entreprises ont sombré, et c'est parce qu'il est encore trop peu connu que le service de comptabilité est généralement relégué au rang d'un mangeur d'argent inutile qu'on réduit à sa plus simple expression sans penser qu'étant amélioré il deviendrait l'égal d'un service productif.

---

(1) Voir notamment *Comptabilité générale*, par Gabriel FAURE, maître de Conférences à l'École Centrale (Masson et Cie, éditeurs, Paris) et « *La Comptabilité* », par Gustave SOREPH, membre de la Compagnie des Experts-Comptables de Paris (Larousse, éditeur, Paris).

J. S. Pratt.

May. 22. 1874.

Utica Acy.

C. H. Kasson

Utica

N. Y.

Deerfield

Oneida Co. N. Y.